

# ACTIVIDADES DE I+D E IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ASPECTOS CRÍTICOS Y PROPUESTAS DE REFORMA

MERCEDES RUIZ GARIJO

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario*  
Universidad Rey Juan Carlos

**Resumen:** Este artículo analiza el tratamiento de la I+D en uno de los Impuestos más importantes del sistema fiscal español. El Impuesto sobre el Valor Añadido incide de forma directa en las actividades de I+D incrementando su coste. Por otro lado, los entes públicos y el sector privado tienen un tratamiento diferente. La Unión Europea, en una Comunicación de 2006, ya ha señalado la necesidad de simplificar dicha normativa y facilitar una aplicación de la misma más uniforme en la Comunidad, con el fin de garantizar la igualdad de trato en los sectores de actividad en que intervienen tanto las entidades privadas como las entidades públicas.

**Palabras clave:** Actividades de I+D, Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Abstract:** This article analyzes the treatment of the activities of R&D in one of the most important tax in the Spanish tax system. The Value Added Tax affects directly the activities of R&D and this increases the cost. On the other hand, the public authorities and the private sector have a different treatment. The European Union, in a Communication of 2006, pointed out that some ways of simplifying these rules and facilitating their more uniform application throughout the Community were needed in order to secure a level playing field in those sectors of activity where both public and private entities intervene.

**Keywords:** Activities of R&D, Value Added Tax.

**SUMARIO:** I. Introducción. II. Sujeción de actividades de I+D. Su consideración como actividad empresarial. III. Sujeción al IVA de las universidades y los entes públicos por la realización de actividades de I+D. En especial, la sujeción de los proyectos y contratos de investigación: 1. La no sujeción contenida en el artículo 7.8 de la LIVA. Su aplicación a los proyectos y contratos de investigación; 2. Inaplicación de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria contenida en el artículo 20.Uno.9 de la LIVA. IV. Sujeción de las fundaciones de investigación. en especial, las fundaciones dedicadas a la investigación médica y la sujeción de los ensayos clínicos. V. Conclusiones. Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

Los incentivos a las actividades de I+D se derivan de un mandato constitucional contenido en el artículo 44.2 de la Constitución Española según el cual “*los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general*”. Sin embargo, como suele suceder con la mayoría de este tipo de fines “supremos”, el problema radica en la elección de los medios. La diatriba se presenta entre promocionar a través del gasto público directo (subvenciones, principalmente) o a través de los beneficios fiscales (gasto público indirecto). Por lo que se refiere a los segundos, en los últimos años los poderes públicos están apostando por los incentivos fiscales. Y es que el propio ordenamiento jurídico (artículo 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria) reconoce que los impuestos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir a otro tipo de finalidades no eminentemente fiscales, como es el fomento de actividades de I+D.

Un recorrido por las principales figuras impositivas de nuestro país, sin embargo, nos lleva a pensar que la concesión de beneficios fiscales a las actividades I+D corre el riesgo de convertirse en un mero antecedente histórico. Por un lado, la deducción por inversiones en este tipo de actividades tiene fecha de caducidad en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el legislador ha fijado que el 2011 será el año de reflexión). Por otro lado, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (a partir de ahora IVA) las actividades de investigación e innovación tecnológica, en sí mismas consideradas, no están amparadas por una exención de tipo objetivo sino que su gravamen depende de la forma jurídica en que se instrumenten. Esta ausencia, tal y como ve-

remos, tiene resultados negativos que originan un incremento del coste para las empresas o sujetos que invierten en actividades de I+D y resulta incoherente con los dictados de la Unión Europea. En este sentido, la Comisión Europea ha anunciado recientemente su intención de fomentar un entorno fiscal más coherente y favorable a la I+D. En noviembre de 2006 se ha publicado la Comunicación titulada «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D» en la que se contiene un catálogo de medidas y aspectos a estudiar. Uno de ellos se refiere a las actividades de I+D y al IVA de suerte que la Comisión reconoce que determinadas cuestiones deben evaluarse antes de que finalice 2008. A continuación, trataremos de analizar alguna de estas cuestiones que, en nuestra opinión, deberían ser objeto de revisión si lo que se pretende es establecer un marco fiscal beneficioso para las actividades de I+D.

## II. SUJECCIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D. SU CONSIDERACIÓN COMO ACTIVIDAD EMPRESARIAL

La primera pregunta que debemos realizarnos en el IVA es si las actividades de I+D deben considerarse una actividad empresarial. El artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (a partir de ahora LIVA) señala que *«son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*. Además, según el artículo 4.Tres *«la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular»*. En concreto, el artículo 11.Dos de la LIVA considera, además, como prestaciones de servicios, gravados a un 16%:

*«las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial»* (apartado 4º). Dentro de este apartado estarían los contratos de know-how.

*«el suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones*

*de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario* » (apartado 16º)<sup>1</sup>.

A partir de estos preceptos, podemos afirmar que una empresa no está exenta en el IVA por el simple hecho de realizar una actividad de I+D en un sector económico concreto, y deberá gravar sus servicios con IVA, salvo que le resulte de aplicación alguna de las exenciones específicas reguladas en la normativa del Impuesto a las que a continuación vamos a referirnos.

En primer lugar, están exentos los derechos de autor cuando constituyan una retribución de los servicios prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores (artículo 20.Uno.26º de la LIVA).

En el mismo sentido, está exenta la adquisición de una serie de bienes necesarios para algunas actividades de investigación. En particular, están exentas las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (artículo 20.Uno.4 de la Ley del IVA); las importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación; de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos; y de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos, en los términos regulados en los artículos 40 a 42 de la LIVA). También está exenta la importación de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos (artículo 49 de la LIVA).

Por último, no está sujeta la transmisión (*inter vivos* o *mortis causa*) de los derechos de propiedad intelectual o industrial cuando forman parte de un patrimonio empresarial o profesional que es objeto de transmisión total o parcial siempre y cuando un tercero continúe en el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional. De esta forma, será de aplicación la no sujeción regulada en el artículo 7.1 de la LIVA (que incorpora lo dispuesto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva) según el cual está no sujeta *“la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o*

<sup>1</sup> En relación con este último, tienen la consideración de entregas de bienes *«el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario»* (artículo 8.Dos.7º de la LIVA).

*profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*”. En este sentido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, *Zita Modes Sarl*) y de 29 de abril de 2004 (asunto C-137/02, *Faxworld*) señala que, “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”. En definitiva, como decimos, es necesario que el derecho de propiedad intelectual o industrial forme parte del patrimonio de la empresa que se transmite total o parcialmente para seguir siendo ejercida por el adquirente<sup>2</sup>. Solo en este caso la transmisión no estará sujeta al IVA.

### III. SUJECCIÓN AL IVA DE LAS UNIVERSIDADES Y LOS ENTES PÚBLICOS POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D. EN ESPECIAL, LA SUJECCIÓN DE LOS PROYECTOS Y CONTRATOS DE INVESTIGACIÓN

Como se ha visto anteriormente, las actividades de I+D pueden ser consideradas como una actividad empresarial y, en consecuencia, están sujetas al IVA. Además, en el caso de que intervenga una Universidad o un ente público la situación no difiere mucho de lo que acabamos de ver. De este modo, ni la Ley del IVA ni la Sexta Directiva recogen una exención de tipo subjetivo u objetivo a favor de las actividades de investigación realizadas por Universidades o entes públicos.

#### 1. La no sujeción contenida en el artículo 7.8 de la LIVA. Su aplicación a los proyectos y contratos de investigación

El artículo 7.8º de la LIVA, como es sabido, establece que no están sujetas *«las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria»*.

<sup>2</sup> Para un análisis de este supuesto, puede verse a CHECA GONZÁLEZ (2007).

Para analizar la posible aplicación de este supuesto de no sujeción a las actividades de I+D realizadas por los entes públicos debemos diferenciar dos supuestos distintos. El primero, que la actividad de I+D no sea realizada directamente por el ente público sino que éste lo encargue a un sujeto privado dedicado habitualmente a realizar actividades de investigación a cambio de una subvención o de un proyecto, adquiriendo posteriormente la titularidad de la investigación o bien los derechos a su explotación. En este caso, existe contraprestación y, por tanto, el contrato o proyecto de investigación si está sujeto a IVA.

No obstante, es más habitual el segundo supuesto: que el ente público sea el que realice directamente la actividad de I+D. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha distinguido, a su vez, dos clases de actividades: a) Las actividades que se dirigen a la elaboración de proyectos, prototipos o resultados que son vendidos a los entes públicos o a empresas privadas que se lo han encargado; y b) Las actividades que no se dirigen a resultados concretos para comercializar sino que son elaboración o ejecución de proyectos que se financian con cargo a las transferencias corrientes y de capital, así como de subvenciones, de los Presupuestos públicos.

Pues bien, para la Dirección General de Tributos sólo en el primer caso cabe apreciar la existencia de una actividad económica. Por el contrario, cuanto el ente público realiza directamente un proyecto de investigación con cargo a transferencias corrientes y de capital, lógicamente, se aplica la no sujeción prevista en el artículo 7.8º de la LIVA. De esta forma, señala que lo importante es la explotación directa de los resultados de la investigación y, en concreto, la existencia de contraprestación. Es decir, el desarrollo de proyectos de investigación sólo supone una actividad empresarial cuando tales proyectos se desarrollen con el fin de explotar empresarialmente los resultados que se pretenden conseguir con los mismos, a través de la puesta en el mercado de dichos resultados mediante la realización de operaciones calificadas a efectos del IVA de entregas de bienes o de prestaciones de servicios. De acuerdo con esto, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que se destinan al desarrollo de los proyectos de investigación está condicionado a que dichos bienes y servicios estén destinados a ser utilizados directa y exclusivamente a la realización de entregas de bienes y/o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de una actividad de carácter empresarial o profesional. Es decir, a que los resultados de los referidos proyectos estén destinados a ser explotados empresarialmente mediante



la realización de operaciones calificadas en el IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios (por ejemplo: cesiones o concesiones de los derechos de autor o demás derechos de la propiedad intelectual que se deriven de la investigación; prestación de servicios de asesoramiento, consultoría y otros análogos con los resultados de la investigación; suministro de informaciones obtenidas en la investigación) (Contestación a las consultas tributarias de 27 de abril de 1998, núm. 0713-98, y de 15 de abril de 2004, núm. 0989-04).

En el mismo sentido, la Dirección General de Tributos se muestra contundente a la hora de afirmar la sujeción y no exención al IVA de un contrato de investigación celebrado entre un profesor universitario y un ente público para realizar un trabajo de investigación durante un tiempo determinado. Para la Dirección General de Tributos este contrato es una actividad empresarial sujeta, a todos los efectos, al IVA (Contestación a la consulta tributaria de 30 de junio de 2006, número V1296-05).

Mucho más restrictivo parece mostrarse el Tribunal Económico-Administrativo Central que da prioridad al elemento causal de la investigación de suerte que “si la vocación de todo esfuerzo investigador de carácter técnico es su aplicación al desarrollo industrial, medio ambiental o de los servicios, parece indudable que se puede considerar a dicha tarea como una actividad empresarial, al margen de quien la realice, porque la entrega o transmisión del resultado de esa labor de investigación es indudable que estará sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido”. Es decir, señala la inconveniencia de esta escisión basada en el origen de los fondos con los que se financian las inversiones realizadas por el ente público y destaca cómo toda actividad de I+D debe considerarse con la finalidad de ofrecer bienes y servicios a terceros sin perjuicio de que buena parte de esa investigación no conduzca a resultados concretos que se comercialicen o que se tarde años en obtenerlos (Resolución de 7 de marzo de 2001 (RG 476/1999)). En el mismo sentido, de cara a la deducción de las cuotas soportadas, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha afirmado que cuando una Universidad realiza una investigación financiada con subvenciones públicas a la investigación (es decir, sin contraprestación por parte de un ente privado) también desarrolla una actividad económica pues ordena por cuenta propia factores de producción con el objetivo de intervenir en la fabricación o distribución de bienes y servicios, incorporándose el resultado de estas investigaciones a los servicios que presta a sus alumnos, a los terceros que contratan proyectos de investigación mediante contraprestación y a la colectividad en general (Resolución de 22 de junio de 2000, RG 682/1999).

En definitiva, la cuestión clave parece ser la finalidad del proyecto de investigación así como el origen de los fondos con los que el mismo se financia (la existencia de contraprestación).

Sea como fuere, tal y como ha afirmado la doctrina (LOZANO SERRANO, 2001) el principal problema en torno a la sujeción o no sujeción de los entes públicos al IVA está en el propio artículo 7.8 de la LIVA. Este precepto, además, difiere notablemente de lo dispuesto en la Sexta Directiva que en su artículo 4.5 establece la no sujeción aun cuando se perciba una remuneración por su actividad: «*los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones*». Conforme a este precepto, deberíamos replantearnos si un ente público, como son las Universidades o los Centros de Investigación, ejercen una función pública cuando realizan actividades de I+D, con independencia de cuál sea la fuente de financiación. En principio, parece que sí, lo cual nos lleva inmediatamente a analizar los límites contenidos en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva que establece dos excepciones a la no sujeción de los entes públicos que acabamos de ver. Según la primera de ellas los entes públicos tendrán la condición de sujetos pasivos, en cualquier caso, cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Dentro de este Anexo, sin embargo, no se hace referencia a las actividades de I+D con lo que esta primera excepción no resultaría de aplicación al caso que nos ocupa.

En segundo lugar, la Sexta Directiva señala que los entes públicos deberán ser considerados como sujetos pasivos sujetos en la medida en que el hecho de no hacerlo implique distorsiones graves de la competencia. En relación con esta excepción a la excepción, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha advertido que, “los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia” (entre otras, pueden verse las Sentencias de 6 de febrero de 1997, *Finanzamt Augsburg-Stadt contra Marktgemeinde Welden*, asunto C-247/95; de 12 de septiembre de 2000, *Comisión contra República Helénica*, asunto C-260/98; de 14 de diciembre de 2000, *Fazenda Pública*,



asunto C-446/98; y de 8 de marzo de 2001, *Comisión contra República Portuguesa*, asunto C-276/98).

La duda, no obstante, está en considerar si la realización por parte de los entes públicos de actividades I+D en el desempeño de una función pública puede dar lugar a distorsiones graves en la competencia, dado que dichas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por sujetos particulares. Esta cuestión también ha sido tenida en cuenta en la Comunicación de la Comisión del año 2006 en la que se señala que son las diferencias de trato entre las entidades privadas y las entidades públicas en el IVA las que distorsionan la competencia, producen ineficiencias económicas e incitan a la elusión del impuesto. De esta forma, la Comisión se ha comprometido a estudiar el modo de simplificar dicha normativa y facilitar una aplicación más uniforme de la misma en la Comunidad, con el fin de garantizar la igualdad de trato en los sectores de actividad en que intervienen tanto las entidades privadas como las entidades públicas (p. ej., la investigación por contrato).

Sea como fuere, a la hora de defender la no sujeción o exención incondicionada e ilimitada de las actividades de I+D también debemos tener presente el hecho de que cuando un ente público no está sujeto o está exento en el IVA tampoco tiene derecho a la deducción del IVA soportado, con las consecuencias económicas que ello conlleva. Es decir, la no sujeción o exención en el IVA puede suponer una carga innecesaria para determinadas actividades de investigación. En este sentido, la Comisión Europea también tiene en cuenta esta limitación comprometiéndose a estudiar las restricciones respecto a la recuperación del IVA sobre los gastos en I+D. La aplicación de la normativa actual sobre el IVA a las entidades públicas es, pues, compleja y da lugar a divergencias en la Comunidad (Comunicación de 22 de noviembre de 2006: “Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D”, COM (2006), 728 final).

## 2. Inaplicación de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria contenida en el artículo 20.Uno.9 de la LIVA

A pesar de que, como se ha dicho más arriba, no existe una exención objetiva a favor de las actividades de I+D realizadas por las Universidades y por los centros públicos de investigación, existe, no obstante, una exención en la LIVA que podría resultar de interés. Se trata de la contenida en el artículo 20.Uno.9 a favor de la enseñanza universitaria realizada

por las entidades de derecho público y por las entidades privadas autorizadas y que también se aplica a las *prestaciones de servicios directamente relacionadas con dicha enseñanza*.

Esta exención encuentra su justificación en el artículo 13.A),i) de la Sexta Directiva según el cual los Estados miembros pueden eximir, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso (...), *“la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables”*.

La Dirección General de Tributos, sin embargo, ha negado la aplicación de esta exención a los servicios de investigación destinados a mejorar la enseñanza (Contestación a las consultas tributarias de 24 de junio de 1998, núm. 1163-98, de 31 de marzo de 1999, núm. 0445-99, y de 10 de diciembre de 2003, núm. 2149-03). Del mismo parecer es el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha negado la aplicación de esta exención a un contrato de investigación suscrito entre una Universidad y una empresa privada. En la sentencia de 20 de junio de 2002, *Comisión/Alemania* (Asunto C-287/00), no se admitió la exención de las actividades de investigación realizadas a título oneroso por centros públicos de enseñanza superior. El Tribunal de Justicia realizó una serie de pronunciamientos que, en nuestra opinión, parecen revelar un cierto desconocimiento del concepto y del alcance de las actividades de I+D realizadas por las Universidades y por otros centros públicos de investigación. Comienza afirmando que *“la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de esta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA. Sin embargo, someter al IVA la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria”*. Por si fuera poco, afirma que *“si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. En efecto, es necesario*

reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional”.

En definitiva, tanto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como la Dirección General de Tributos española desligan la docencia de la investigación obviando, de esta forma, los pilares básicos del Marco Europeo de Educación Superior en el que, como sabemos, las actividades de investigación y de formación universitaria no pueden separarse. Precisamente, tanto las Universidades como los docentes universitarios necesitan de la investigación para poder llevar a cabo sus actividades docentes, puesto que les permiten desarrollar y transmitir nuevos conocimientos. Por último, la colaboración entre los centros públicos de enseñanza superior y la empresa privada no sólo es útil para la enseñanza superior sino absolutamente imprescindible para el desarrollo de un país.

#### IV. SUJECIÓN DE LAS FUNDACIONES DE INVESTIGACIÓN. EN ESPECIAL, LAS FUNDACIONES DEDICADAS A LA INVESTIGACIÓN MÉDICA Y LA SUJECIÓN DE LOS ENSAYOS CLÍNICOS

Las fundaciones de investigación también están sujetas y no exentas al IVA. De esta forma ni la exención contenida en el apartado 8º de la LIVA ni la prevista en el apartado 12º son aplicables a las fundaciones de investigación. En el primero, dentro de los servicios de asistencia social prestados por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social no se incluye la investigación. Por su parte, el apartado 12º establece una exención a favor de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa pero cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica. La investigación queda, por tanto, fuera de esta exención.

En concreto, el tratamiento fiscal de las fundaciones dedicadas a la investigación médica resulta ciertamente desfavorable y trae consigo un importante encarecimiento de sus resultados. Si bien en este ámbito se contienen algunas exenciones de interés a las que hemos hecho referencia anteriormente (artículo 20.Uno.4º, artículos 40 a 42 y artículo 49 de la LIVA), el principal problema se refiere al concepto de asistencia sanitaria y a su alcance a las actividades de investigación. En especial a los

ensayos clínicos. De este modo, el artículo 20.Uno.3º de la LIVA establece la exención a favor de la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios. La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos, en diversas Consultas, viene realizando una interpretación estricta de la exención de forma que postula la sujeción al IVA de los ensayos clínicos. El argumento principal es que no encuentran encaje en la definición de «diagnóstico», «prevención» y «tratamiento de enfermedades». En lo que, en nuestra opinión, supone cierto desconocimiento de la labor realizada por los profesionales médicos se afirma, de este modo, que<sup>3</sup>:

«la realización de ensayos clínicos de medicamentos sobre personas físicas supone la práctica de actividades típicas de la profesión de médico. Sin embargo, la finalidad principal de tal servicio no consiste en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona sobre la que se realiza el ensayo. Los efectos sobre la salud de dicha persona se producirán como algo derivado del servicio principal, esto es, de la investigación. Incluso puede darse el caso de que tales efectos sobre la salud sean nulos, por tratarse de un medicamento inoperante respecto de la enfermedad de la persona física a la que se le aplica.

A estos efectos, el posible tratamiento al que se somete una persona física como consecuencia de la realización de un ensayo clínico es secundario, pues lo relevante en el servicio prestado es la investigación del fármaco o medicamento que se estudia. Es la averiguación de sus efectos la causa del contrato suscrito, por lo que a dicha causa ha de estarse para determinar su tratamiento. Dicho tratamiento será, como se ha dicho, la sujeción y no exención de las operaciones.

En consecuencia, hay que concluir que la realización de ensayos clínicos con el fin de experimentar medicamentos en personas físicas no es un servicio incluido dentro del artículo 20.Uno.3º de la Ley del impuesto». Contestación a la Consulta de 25 de enero de 2007, V0185-07. En

<sup>3</sup> Vid., igualmente, a BLÁZQUEZ LIDOY (2005) para quien los ensayos clínicos constituyen una modalidad de asistencia sanitaria: «lo que subyace detrás de esta tesis es que el objeto que persiga el promotor, que consistirá en investigar la eficacia del medicamento, no impide que para el médico y el hospital su única finalidad sea prestar asistencia médica a sus pacientes con nuevos fármacos. Y esa finalidad de los médicos y hospitales deriva del conjunto de la normativa y códigos que regulan su profesión; los médicos, cuando tratan a pacientes, sólo pueden tener como objetivo su curación».

el mismo sentido, vid. las Contestaciones a las Consultas de 19 de marzo de 2007, V0573-07, de 11 de mayo de 2007, V0943-07, y de 3 de julio de 2007, V1432-07.

A partir de todo lo anterior, la Dirección General de Tributos califica los ensayos clínicos como servicios de asesoramiento o suministro de información. En el caso de que se traduzcan en la cesión de una patente, se entienden como cesión de derechos de la propiedad intelectual.

Pero, lo realmente llamativo es que, de una forma un tanto contradictoria con la calificación que se acaba de señalar, la Dirección General de Tributos sostiene que la tributación de los ensayos clínicos es del 7%, es decir, del tipo previsto en el artículo 91.Uno.2.11º de la LIVA aplicable a la asistencia sanitaria que no goce de exención de acuerdo con el artículo 20 de la Ley. En definitiva, los profesionales médicos deben facturar por los ensayos clínicos, entendidos como servicios de asesoramiento o suministro de información, por el mismo tipo de gravamen que se aplica a los servicios de asistencia sanitaria no exentos. Son asistencia sanitaria para el tipo de gravamen pero no para la aplicación de la exención.

## V. CONCLUSIONES

A la vista de todo lo anterior, consideramos que la ausencia de exenciones o incentivos fiscales concretos a favor de las actividades de I+D en el IVA no responde a los dictados de la Unión Europea y se opone al interés general dado que incrementa el coste de la I+D realizada por las empresas privadas y por los entes públicos lo cual redundaría en claro perjuicio del interés social. De esta forma, entre los aspectos a revisar, en nuestra opinión, estarían los siguientes:

Primero. Conveniencia de la no sujeción o exención de las actividades de I+D realizadas tanto por los entes públicos como por los entes privados. Por lo que se refiere a los entes públicos, se podría optar entre la no sujeción contenida en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva o la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria contenida en el artículo 20.Uno.9 de la LIVA. Por lo que se refiere a los entes privados, debería analizarse la conveniencia de la aplicar un tipo de gravamen reducido e incluso establecer su exención siempre y cuando se cumplieran determinados requisitos que equiparasen las actividades de I+D de los centros privados con los centros públicos.

Sea como fuere, en el caso de exención, convendría articular algún mecanismo mediante el cual se pudiera recuperar el IVA soportado en

la adquisición de bienes y servicios necesarios para realizar actividades de I+D.

Segundo. Asimilación de los ensayos clínicos a la asistencia sanitaria y, en consecuencia, aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del IVA. Para ello, el legislador ha de ser consciente de que los ensayos clínicos no son servicios de asesoramiento sino, en la mayoría de los casos, la única opción terapéutica que el profesional médico puede ofrecer al paciente.

Esperamos que todos estos aspectos sean revisados con la mayor brevedad posible. Solo así se conseguirá otorgar un tratamiento coherente y no discriminatorio en beneficio de las actividades de I+D+i.

#### BIBLIOGRAFÍA

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2005): «El Impuesto sobre el Valor Añadido en los ensayos clínicos con medicamentos», *Quincena Fiscal*, número 1, 2005.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2007): «El tipo reducido del IVA en la asistencia sanitaria: una aproximación crítica a la doctrina de la DGT», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, número 9.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2007): «El IVA y las transmisiones globales del Patrimonio Empresarial o Profesional». *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 47.
- GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ, E.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.; SERRANO ANTÓN, F. (2000): *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, La Ley.
- LOZANO SERRANO, C. (2001): «Deducción del IVA soportado por Organismo autónomo dedicado a la investigación y financiado en parte con transferencias y subvenciones no vinculadas al precio de sus productos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1998): «La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- PEDREIRA MENÉNDEZ (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Civitas.
- RUIZ GARIJO, M. (2006): «Exención en el IVA de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. En par-



ticular, la asistencia prestada por fisioterapeutas y psicoterapeutas», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, número 20.

TOBES PORTILLO, P. (2003): «Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación», *Documento número 17*. Instituto de Estudios Fiscales.